

0- 792236

*На правах рукописи*

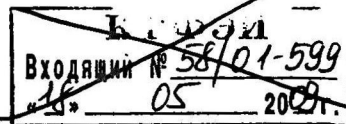
**ЗИЯТДИНОВА Альфия Рафкатовна**

**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И МЕТОДИКИ  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В СВЕКЛОВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика**

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

**Йошкар-Ола - 2009**



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО  
"Казанский государственный аграрный университет"

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Клычова Гузалия Салиховна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Алборов Ролик Архипович  
- канд. экон. наук, доцент  
Соколова Анна Геннадьевна

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Санкт-Петербургский  
государственный аграрный университет"

Защита состоится 15 июня 2009 года в 13<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"  
<http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 14 мая 2009 года

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690013

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

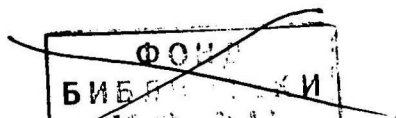
Т.В.Яляльева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность темы исследования.* С началом рыночных преобразований в российском свекловодстве произошли значительные изменения. Преодолевая кризис 90-х годов, когда произошло резкое сокращение посевов сахарной свеклы и как следствие уменьшились валовые сборы и объемы закупок корнеплодов, свеклосеющие предприятия начали постепенно восстанавливать посевные площади под этой ценнейшей культурой. Наряду с этим увеличивалась урожайность и валовые сборы корнеплодов. Однако в 2007 году, несмотря на рост посевных площадей до 1,064 млн. га, валовой сбор сахарной свеклы сократился до 28,96 млн. т, что в значительной мере произошло из-за уменьшения урожайности до 292 ц/га. Более того, негативные тенденции в развитии отрасли продолжились и в 2008 году, когда произошло резкое сокращение посевных площадей на 25%.

По мнению большинства ученых одной из основных причин спада объемов производства в свекловодстве является диспаритет цен, вызванный тем, что цены на заготавливаемое сырье в течение последних нескольких лет практически не изменялись, тогда как цены на основные материалы (семена, удобрения, средства защиты растений, нефтепродукты) росли ежегодно. Кроме того, отрицательную роль сыграло повышение закупочных цен на зерно. Вследствие чего возделывать сахарную свеклу, в отличие от большинства сельскохозяйственных культур, стало нерентабельно. Немаловажное значение имеет также отсутствие согласованности между производителями и переработчиками сахарной свеклы, выражающееся в составлении графика пуска заводов без учета интересов свекловодческих организаций. Так, путем необоснованного ограничения объемов приемки свеклосырья искусственно затягивается начало массовой уборки даже при установлении оптимальных сроков. Еще одной из проблем отказа от возделывания сахарной свеклы хозяйствующими субъектами является то, что на свеклоприемных пунктах сахарных заводов завышают загрязненность и занижают сахаристость корнеплодов.

Для выхода из сложившейся кризисной ситуации наряду с агротехническими мероприятиями, такими как повышение плодородия земель, увеличение урожайности, создание новых высокоурожайных и высокосахаристых гибридов, совершенствование систем удобрения и защиты посевов, необходимо применять меры экономического характера путем эффективного осуществления хозяйственной деятельности, внедрения новых и прогрессивных методов управления сельскохозяйственным производством. Вследствие этого большое значение в системе управления организацией приобретает бухгалтерский управленческий учет.



В настоящее время в немногих российских свекловодческих организациях бухгалтерский учет организован таким образом, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. Поэтому важно решить проблемы по разработке методических и организационных основ управленческого учета, принимая во внимание интересы внутренних пользователей информации и учитывая требования рыночной экономики и международных стандартов. Развитие современных методик управленческого учета позволяет не только эффективно управлять предприятием, но и дает возможность быстрой адаптации к перманентно меняющимся условиям рынка.

Создание эффективной системы управленческого учета в свекловодческих организациях и обеспечение информацией внутренних потребителей требуют образования управленческой бухгалтерии, реорганизации как учетных форм и регистров, обслуживающих отдельные процессы, так и финансовых потоков, имеющих важное информационное значение, широкого применения данных учета для целей прогнозирования и выработки финансовой стратегии учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности и выявления отклонений от норм.

Теоретические и методические аспекты внедрения управленческого учета на промышленных предприятиях достаточно полно освещены в современной экономической литературе, но вопросы постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях до сих пор остаются не изученными. Поэтому системные исследования в этой области представляют большую актуальность.

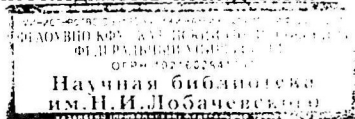
*Степень изученности проблемы.* Теоретические и методологические вопросы становления и развития системы управленческого учета особенно полно рассматриваются в работах западных экономистов, в первую очередь, А. Апчерча, К. Друри, Р. Вандер Вила, Э. Майера, Р. Манна, Б. Райана, Д. Хана, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, что является следствием широкого распространения управленческого учета в работе западных компаний и связано с практическими потребностями в наличии специализированной литературы.

В отечественной экономической литературе теоретические и практические аспекты разработки и использования в практике планирования, учета, контроля и анализа новых подходов к эффективному управлению организациями содержатся в научных трудах Р.А.Алборова, А.С.Бакаева, П.С.Безруких, М.А.Вахрушиной, В.Д.Врублевского, К.М.Гарифуллина, В.Б.Ивашкевича, В.Э.Керимова, Г.С.Клычовой, М.И.Кутера, А.Д.Ларионова, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковского, О.А.Мироновой, С.А.Николаевой, Н.Д.Новодворского, В.Ф.Паля, П.В.Смекалова, Я.В.Соколова, В.А.Тереховой, В.И.Ткач, М.В.Ткач, Л.И.Хоружий, А.Д.Шеремета, Л.З.Шнейдмана, и др.

Вместе с тем следует отметить, что проблемы организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях в имеющейся отечественной и зарубежной литературе до сих пор остаются малоизученными.

*Цель и задачи диссертационного исследования.* Целью диссертационной работы является развитие теории и методики управленческого учета и разработка практических рекомендаций по его внедрению в свекловодческих организациях.

Реализация поставленной цели обусловила необходимость последователь-





ного решения ряда следующих задач:

- исследование тенденций развития свекловодческой отрасли в период аграрной реформы и влияния рыночных отношений на организацию учета и контроля;
- уточнение экономического содержания управленческого учета, его роли и назначения в системе управления предприятием;
- определение экономической сущности, значения и принципов бюджетирования в системе управленческого учета;
- разработка и обоснование предложений по совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции свекловодства;
- разработка и обоснование предложений по организации учета затрат и калькулированию себестоимости продукции свекловодства по нормативному методу;
- разработка рекомендаций по внедрению и функционированию бюджетирования в системе управленческого учета в свекловодческих организациях;
- изучение современных технологий обеспечения основных учетных процессов;
- обоснование предложений по созданию информационно-автоматизированной системы обеспечения управленческого учета;
- представление формата управленческой отчетности, позволяющей учитывать требования, предъявляемые к учетной информации и раскрытию ее для пользователей.

*Область исследования.* Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" Паспорта специальности ВАК 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.8 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п.1.9 "Проблемы учета затрат и калькулирование себестоимости, методы ее статистического анализа".

*Предмет и объект исследования.* Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты постановки системы управленческого учета в свекловодческих организациях.

В качестве объектов исследования выступили свекловодческие предприятия Республики Татарстан: ООО "Коммуна", ООО "Авангард", ООО "Агрофирма "Вамин-Буа" Буинского района РТ, ООО "Ибрагимов и К" Апастовского района РТ, ООО "АФ "Нуркеево" Сармановского района РТ, КФХ "Вильданова Г.М." Тукаевского района.

*Теоретической и методологической основой диссертационного исследования* явились законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности, международные бухгалтерские стандарты по учету и отчетности, методические материалы по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве, научные труды отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета, бюджетирования, финансового планирования и финансового менеджмента, материалы специализированных сайтов в Интернете.

При написании диссертации использовались данные первичного, аналити-

ческого и синтетического учетов, внутренней и внешней отчетности, а также результаты личных наблюдений автора. В ходе исследования использовались различные методы: монографический, расчетно-конструктивный, приемы обследования, сравнения, обобщения и систематизации используемого теоретического и практического материала.

*Научная новизна.* Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке предложений по развитию управленческого учета в свекловодческих организациях.

К главным результатам, определяющим научную новизну исследования, относятся:

- раскрыты экономическое содержание и роль бюджетирования в системе управленческого учета и уточнено содержание понятий "управленческий учет" и "бюджетирование";

- усовершенствована номенклатура статей затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции с целью повышения управленческих аспектов учетной информации в системе управления затратами в свекловодстве;

- предложены формы учетных регистров, используемых при нормативном учете затрат в свекловодстве с целью ведения оперативного учета, контроля и анализа отклонений от норм затрат по местам их возникновения и центрам ответственности, подготовки информации для принятия решений управленческим персоналом организации по мобилизации внутренних резервов и обеспечения ее финансовой устойчивости;

- разработаны методические рекомендации по составлению основных операционных и финансовых бюджетов в системе управленческого учета, адаптированные к отечественным свекловодческим предприятиям;

- обоснованы предложения по созданию информационной системы обеспечения управленческого учета, бюджетирования и анализа в свекловодческих организациях;

- разработан формат внутренней управленческой отчетности свекловодческой организации, характеризующий результаты деятельности предприятия в целом и его отдельных подразделений, отвечающий современным требованиям управления.

*Теоретическое значение* полученных результатов заключается в том, что проведенное исследование содержит комплексный подход к решению проблемных вопросов организации управленческого учета в свекловодческих организациях. Полученные в результате исследования и представленные в диссертационной работе новые научные результаты могут быть использованы для дальнейших исследований в области развития теории и методики управленческого учета в свекловодстве.

*Практическая значимость* диссертационного исследования заключается:

- в разработке методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве и методических рекомендаций по внедрению и использованию бюджетирования в системе управленческого учета в свекловодческих предприятиях;

- в возможности более широкого применения компьютерных программных продуктов для автоматизации бюджетирования, управленческого учета и анализа;
- в использовании основных положений диссертационного исследования для применения в учебном процессе при чтении курсов лекций по дисциплинам "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет", "Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях народного хозяйства" для студентов высших учебных заведений;
- в применении основных выводов и рекомендаций, полученных в результате диссертационного исследования в практической деятельности предприятий АПК с различной организационно-правовой формой и направлением специализации производства сельскохозяйственной продукции.

*Апробация и внедрение результатов исследования.* Основные теоретические и практические результаты исследования докладывались на Международной научно-практической конференции "Современные проблемы инновационной экономики" (г. Казань, 2006), Международной научно-практической конференции "Турция-Татарстан: на пути к стратегическому партнерству" (г. Казань, 2007), Международной научно-методической конференции "Международные научные обмены как средство интеграции российского образования в мировое пространство" (г. Казань, 2008), 12-й Международной научно-практической конференции Независимого научного аграрно-экономического общества России "Изменяющаяся Россия: аграрные преобразования начала XXI века – результаты и перспективы" (г. Москва, 2008), на региональных научно-практических конференциях ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет" ежегодно. Результаты научных исследований приняты к внедрению ООО "Коммуна", ООО "Авангард", ООО "Агрофирма "Вамин-Буа" Буинского района РТ, ООО "Ибрагимов и К" Апастовского района РТ, ООО "АФ "Нуркеево" Сармановского района РТ, КФХ "Вильданова Г.М." Тукаевского района РТ, Министерством сельского хозяйства и продовольствия РТ, что подтверждается соответствующими актами о внедрении. Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли свое отражение в 14 публикациях автора общим объемом 4,14 п.л. (авторских 2,9 п.л.), в том числе в трех статьях изданий, включенных в реестр ВАК РФ.

*Объем и структура работы.* Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Во введении обоснована актуальность темы, сформулированы цели и задачи диссертационной работы, определены предмет и объект исследования, представлена научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе "Теоретические основы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях" исследованы тенденции развития свекловодческой отрасли в период аграрной реформы и влияние рыночных отношений

на организацию учета и контроля; уточнено экономическое содержание управленческого учета, его роль и значение в системе управления предприятием; определены экономическая сущность и принципы бюджетирования в системе управленческого учета.

На современном этапе управления и развития экономики к бухгалтерской информации помимо традиционных требований достоверности, объективности, точности, предъявляются такие требования, как существенность, целесообразность, эффективность. В настоящее время предоставляемая информация должна быть необходимой, исключая лишние показатели, отвечающей требованиям внешних и внутренних пользователей информации и удовлетворяющей их запросы на различных уровнях руководства.

Большинство сельскохозяйственных предприятий, в том числе и свекловодческие, имеют сложную производственную структуру, поэтому в большей степени нуждаются в оперативной финансовой и экономической информации, которая позволяла бы оптимизировать затраты и финансовые результаты и принимать обоснованные управленческие решения по развитию и организации производства. Этим обуславливается необходимость появления управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности.

Термин "управленческий учет" в экономической науке появился сравнительно недавно, несмотря на то, что отдельные элементы управленческого учета достаточно давно были выделены из общепринятой системы бухгалтерского учета. Анализ мнений отечественных и зарубежных авторов показал, что часть из них определяют управленческий учет как самостоятельную экономическую категорию, считая, что он является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей всей организации. Другие авторы отождествляют термины "управленческий" и "производственный" учет, одинаково оперируя данными понятиями.

Мы считаем, что производственный учет является частью управленческого учета и источником информации, необходимой для определения таких показателей, как затраты на производство, выручка на единицу продукции и прибыль от реализации, используемых при принятии управленческих решений.

По нашему мнению, управленческий учет – это система внутреннего оперативного управления, представляющая информацию, необходимую для принятия управленческих решений по оптимизации результатов деятельности предприятия и его подразделений, включающая в себя планирование, наблюдение и обобщение текущих данных, анализ, оценку и контроль полученной информации.

На каждом предприятии организуется своя система управленческого учета, складывающаяся из совокупности элементов, взаимодействие которых позволяет руководству эффективно выполнять свои функции: организации, планирования, учета, контроля, оценки, стимулирования. С одной стороны, управленческий учет является частью информационной системы предприятия, обеспечивающей информацией управление для принятия стратегических и оперативных решений, планирования и контроля, оценки деятельности подразделений и сти-

мулирования работников предприятия. В то же время это деятельность внутри предприятия, включающая выявление, сбор, измерение, анализ, прием и передачу информации, необходимой для управления. Системный подход построения управленческого учета предусматривает выделение отдельных его элементов: объектов, методов и организационных форм, которые образуют отдельные подсистемы. Одной из элементных подсистем управленческого учета, отвечающих современным требованиям управления, является подсистема бюджетирования.

Вопросам бюджетирования и бюджетного управления за последние десятилетия было посвящено большое количество публикаций как зарубежных, так и российских авторов. Однако до настоящего времени в связи с отсутствием теоретико-методологических разработок по проблемам бюджетирования в АПК, тема внедрения и функционирования бюджетирования в системе управленческого учета применительно к коммерческим организациям АПК в отечественной экономической литературе существенного развития не получила. Положение усугубляется и тем, что и в учебной литературе по планированию и учету на предприятиях АПК недостаточно проработаны вопросы бюджетирования. Прежде всего требуют научного осмысления экономическая сущность и содержание бюджетирования и бюджета с общеметодологических позиций, принципы организации бюджетного планирования, формы бюджетирования, присущие современным коммерческим организациям.

В существующем на сегодня нормативно-правовом законодательстве по бухгалтерскому учету термин "бюджетирование" упоминается в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792. Согласно п. 50 Методических рекомендаций, бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от коммерческой деятельности на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели.

По мнению большинства авторов бюджетирование является инструментом, используемым для оптимизации бизнеса, подразумевающим сопоставление фактических и ожидаемых показателей деятельности организации. Главный смысл бюджетирования сводится к повышению финансово-экономической эффективности и финансовой устойчивости предприятия путем координации усилий всех подразделений на достижение конечного, количественно определенного результата.

Анализ существующих трактовок позволил определить понятие "бюджетирование" как подсистему управленческого учета, включающую процессы составления финансовых планов, контроль за их исполнением, анализ причин существенных отклонений фактических показателей от бюджетных и принятие эффективных управленческих решений в разрезе центров ответственности и на уровне предприятия в целом.

Центральным звеном бюджетирования является бюджет – количественное выражение планов текущей деятельности и развития предприятия в натураль-

ном и стоимостном выражении. Здесь также нет единства в трактовке данного термина.

Американский Институт дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету дает следующее определение: "бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели". Согласно Методическим рекомендациям по управленческому учету, разработанным Минэкономразвития России, бюджет – это информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, учета и контроля и оценки эффективности деятельности организации.

По нашему мнению в настоящее время бюджет сельскохозяйственной организации должен представлять собой целостную научно обоснованную систему сбора, анализа и обработки информации, получаемой из внутренней и внешней среды, осуществление расчетов основных и вспомогательных показателей экономического состояния предприятия и контроля за их выполнением на основе экономико-математических моделей и информационных технологий на всех этапах реализации бюджета.

Во второй главе "Организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в свекловодческих организациях" разработаны предложения по развитию методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции свекловодства и по организации учета затрат и калькулирования себестоимости по нормативному методу.

В диссертационной работе нами был проведен сравнительный анализ российских стандартов по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности, который позволил выявить основные отличия в учете производственных затрат, формирующих себестоимость продукции и составляющих основу группировки затрат по элементам. К ним относятся материальные затраты, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств.

Бухгалтерский учет материальных затрат в международных стандартах регламентируется МСФО 2 "Запасы", в российском учете действует ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". В целом, несмотря на общее единство основных принципов учета запасов, в то же время имеются некоторые отличия. Во-первых, в международных стандартах финансовой отчетности в отличие от российских положений по бухгалтерскому учету приводятся классификационные признаки затрат. Так, согласно п. 16 МСФО 2 "Запасы" расходы периода включают сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу; административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запаса

сов до их настоящего местоположения и состояния; затраты на продажу.

Кроме того, в международных стандартах при определении термина "затраты на переработку", которые включают три группы затрат (прямые затраты; переменные накладные производственные расходы; постоянные накладные производственные расходы) дается определение косвенных затрат. В российской системе учета состав косвенных расходов на уровне положений по бухгалтерскому учету не регламентируется, а обычно определяется отраслевыми инструкциями по учету затрат, в частности в сельском хозяйстве в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792.

Вопросы учета затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды в международном учете регулируются МСФО 19 "Вознаграждения работникам", который касается учета и раскрытия в финансовой отчетности организаций всех видов вознаграждений работникам (включая негосударственное пенсионное обеспечение). В соответствии с МСФО 19 "Вознаграждения работникам" вознаграждения работникам включают: краткосрочные вознаграждения работникам, например, заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение; вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности; другие долгосрочные вознаграждения работникам, в частности оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

В российской практике отсутствует специально разработанное положение по бухгалтерскому учету либо другой нормативный документ, который бы регулировал порядок учета и раскрытия в финансовой отчетности вознаграждений работникам, включая отчисления на социальные нужды. При отражении расходов организации руководствуются отраслевыми методическими рекомендациями, которые регламентируют учет и отражение в отчетности начисленных за отчетный период вознаграждений, включающих в основном затраты на оплату труда в форме заработной платы и премий. В частности в сельском хозяйстве можно руководствоваться "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях", утвержденными приказом Минсельхоза России от 22.10.2008 г. Вместе с тем следует отметить, что в ПБУ 10/99 "Расходы организации" элемент "Отчисления на социальные нужды" является самостоятельным и не входит в состав элемента "Затраты на оплату труда".

Сравнительный анализ МСФО 16 "Основные средства" и ПБУ 6/01 "Учет основных средств" показал, что оба нормативных документа предъявляют единые требования к определению срока полезного использования, за исключением того, что российский стандарт по бухгалтерскому учету не содержит положений, позволяющих периодически пересматривать сроки полезного использования



объектов основных средств. Кроме того, отличие в учете амортизации основных средств состоит в определении амортизируемой стоимости и в определении методов начисления амортизации. Так, в соответствии с МСФО 16 "Основные средства" амортизации подлежит первоначальная или восстановительная стоимость основных средств за вычетом ликвидационной стоимости, тогда как согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств" амортизируется первоначальная или восстановительная стоимость объекта, скорректированная в результате переоценки. Наряду с этим необходимо учесть, что ПБУ 6/01 "Учет основных средств" помимо предусмотренных МСФО 16 "Основные средства" методов начисления амортизации (метод равномерного начисления, метод уменьшающегося остатка, метод "единиц производства"), выделяет еще один способ - списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

По нашему мнению подход к оценке основных средств, а также порядок списания его стоимости на затраты производства, применяемый в международной практике учета, является более обоснованным, поскольку позволяет точнее отразить реальные расходы предприятия и его доходы в будущем.

Таким образом, анализ международных и российских правил учета показал, что международными стандартами финансовой отчетности определяются отдельные параметры для ведения производственного учета, соблюдение которых позволяет составлять финансовую отчетность, соответствующую предъявляемым требованиям и отражающую реальное финансовое положение предприятия и результаты коммерческой деятельности за отчетный период.

Основной целью управленческого учета является обеспечение системы управления организации необходимой информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений. Поэтому в условиях рынка учет затрат, выхода продукции и калькулирование себестоимости занимают основное место в учетном процессе.

Одним из важнейших направлений совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции свекловодства является разработка научно обоснованной номенклатуры калькуляционных статей. Существенный недостаток установленной номенклатуры статей затрат в свекловодстве – значительное укрупнение расходов, объединение в отдельные статьи затрат, отражающих различные хозяйственные процессы. Например, в комплексную статью "Материальные ресурсы, используемые в производстве", помимо непосредственно самих материальных ресурсов в виде семян и посадочного материала, удобрений, средств защиты растений, нефтепродуктов, расходуемых на производственные цели, включают затраты топлива и энергии на технологические цели и работы и услуги сторонних организаций. Мы считаем такой подход крайне нецелесообразным, поскольку в результате этого снижаются контрольно-аналитические функции в системе управления формированием себестоимости продукции.

В большинстве свекловодческих организаций помимо работ и услуг, перечисленных в методических рекомендациях, сторонние организации оказывают услуги по электроснабжению, а эти затраты нельзя непосредственно отнести на производимую продукцию. Поэтому мы предлагаем данные затраты показывать



отдельной статьей "Энергоснабжение".

Также по статье "Содержание основных средств" учитывают затраты по использованию основных средств, причем если затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств зависят от итогов трудовой деятельности работников организации, то амортизационные отчисления на полное восстановление сельскохозяйственной техники, зданий и сооружений, эксплуатируемых в свекловодстве, не зависят от усилий трудового коллектива. В результате чего невозможно определить причины отклонения фактических затрат от плановых и принять своевременные эффективные управленческие решения по оптимизации расходования материальных, трудовых и денежных ресурсов.

Для того чтобы иметь возможность исчислять неполную себестоимость методом "директ-костинг" считаем необходимым статьи "Общехозяйственные расходы", "Налоги, сборы и другие платежи" включить в статью "Прочие затраты".

Таким образом, предлагаемая нами номенклатура статей затрат в свекловодстве будет выглядеть следующим образом: 1. Семена и посадочный материал; 2. Удобрения: минеральные и органические; 3. Средства защиты растений; 4. Нефтепродукты; 5. Оплата труда; 6. Отчисления на социальные нужды; 7. Амортизация основных средств; 8. Ремонт и техническое обслуживание основных средств; 9. Энергоснабжение; 10. Работы и услуги вспомогательных производств 11. Работы и услуги сторонних организаций; 12. Общепроизводственные расходы; 13. Прочие затраты.

Вместе с тем, если руководству предприятия потребуются сведения для определения вновь созданной стоимости по единой методике как на уровне конкретных организаций, так и в масштабе отдельных отраслей народного хозяйства или же возникнет необходимость оперативного отражения и обобщения факторов производства, всей совокупности затрат по предприятию в целом непосредственно в ходе осуществления производственного процесса (т.е. в момент потребления ресурсов), то можно предложить использовать вариант, при котором каждая предложенная нами статья будет делиться на элементы.

Таким образом, разработка научно обоснованной номенклатуры калькуляционных статей позволит наиболее тщательно производить анализ формирования себестоимости свекловодческой продукции, что, несомненно, будет способствовать принятию эффективных управленческих решений.

Современные условия хозяйствования предъявляют повышенные требования к учету затрат производства для принятия обоснованных управленческих решений. Важным средством оперативного контроля за оформлением издержек производства, выявлением непроизводительных расходов и определения, эффективных и своевременных мер по их устранению является правильная организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в свекловодстве.

В качестве одного из наиболее действенных и эффективных инструментов оперативного контроля за затратами производства в свекловодстве является нормативный метод учета затрат, методы и принципы которого могут использоваться при внедрении системы бюджетирования в свекловодческих

организациях. Использование нормативного метода трансформирует учет из средства регистрации в важный инструмент повышения экономической эффективности производства, развития и укрепления внутривладельческих экономических отношений.

В свекловодстве мы предлагаем составлять нормативную калькуляцию себестоимости отдельных видов работ по периодам их выполнения, например на предпосевную обработку почвы, посев, уход за посевами и т.д. Нормативная себестоимость выполняемых работ позволяет контролировать на протяжении года формирование затрат на производство в свекловодстве. Поэтому нами рекомендуется следующая форма – "Нормативная калькуляция себестоимости посева сахарной свеклы". В предложенном документе статьи затрат заполняются на основе соответствующих норм расхода средств и расценок. Например, для заполнения данных по статье "Семена и посадочный материал" при посеве сахарной свеклы можно предварительно составить "Нормативную калькуляцию семян" (табл. 1). В этом документе отражаются нормы расхода семян на 1 га и на весь объем работ в количественном и суммовом выражениях.

**Таблица 1. Нормативная калькуляция семян сахарной свеклы**

Гибриды семян	Плановая цена 1 посевной единицы, руб.	Площадь посева, га	Нормы расхода на 1 га		Нормы расхода на весь объем работ	
			кол-во, посевных единиц	сумма, руб.	кол-во, посевных единиц	сумма, тыс. руб.
Геркул	4000	150	1,2	4800	180	720
Кампан	3950	100	1,2	4740	120	474
Итого	-	250	-	9540	-	1194

Чтобы заполнить статью "Зарботная плата" нормативной калькуляции на отдельные виды работ сначала необходимо составить специальную форму расчета "Нормативную калькуляцию затрат на оплату труда" работников тракторно-полеводческой бригады. При этом считаем необходимым включить в данный документ помимо рассчитанного тарифного фонда оплаты труда за выполнение плановых работ премиальную составляющую, зависящую от достижения бюджетных показателей как непосредственно по центру финансовой ответственности, так и в целом по предприятию.

При выращивании сахарной свеклы большой удельный вес по текущему ремонту основных средств приходится на ремонт сельскохозяйственной техники - тракторов и комбайнов. Поэтому их ремонт и восстановление запасных частей осуществляются в ремонтных мастерских организации. Для контроля за расходованием материальных и трудовых ресурсов по текущему ремонту в свекловодстве может быть использована "Нормативная калькуляция ремонтных работ". В данном документе в соответствии с техническим процессом в определенной последовательности описываются предстоящие работы, указываются нормы затрат труда и расценки за выполнение определенных ремонтных и строительных работ, отражаются нормы расхода строительных материалов и запасных частей на определенные виды работ.

При нормативном методе необходимо организовать учет влияния стоимостных факторов на формирование и управление себестоимостью продукции, а также вероятных нерациональных случаев расходования семян и прочих материальных ресурсов. В свекловодстве при применении нормативного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции может быть рекомендована специальная разработанная нами форма ведомости, в которой отражается расход материалов по их наименованиям в пределах норм и фактически. Отдельная графа отводится отклонениям за месяц.

При нормативном учете в свекловодстве, наряду с составлением нормативных калькуляций, принципиальное значение имеет точное определение цен на все материальные ценности (семена, удобрения и т.д.). По нашему мнению, при нормативном учете необходимо материальные ценности, списываемые в производство, оценивать по рыночной стоимости.

В третьей главе "**Методические основы управленческого учета в свекловодческих организациях**" разработаны методические рекомендации по составлению основных операционных и финансовых бюджетов в системе управленческого учета, адаптированных к отечественным свекловодческим предприятиям; определены требования к современным технологиям обработки учетной информации и обоснованы предложения по созданию информационной системы обеспечения управленческого учета, бюджетирования и анализа в свекловодческих организациях; представлен формат внутренней управленческой отчетности свекловодческой организации.

Внедрение бюджетирования в учетно-информационную систему внутреннего управления организацией предполагает осуществление определенных процедур. Важным моментом в бюджетировании являются регламенты, которые определяют методику постановки бюджетного управления на предприятии, состоящую из нескольких этапов. Одним из этапов является разработка финансовой структуры предприятия. На основании организационной структуры формируются центры финансовой ответственности, выстроенные по классификации, отражающей уровни ответственности. Результатом этапа является составление перечня центров ответственности и разработка положения о финансовой структуре предприятия. В соответствии с регламентом нами разработана финансовая структура свекловодческой организации (на примере ООО "Коммуна" Буинского района РТ).

Одним из этапов, составляющих регламент бюджетирования, является формирование бюджетной структуры предприятия. Известные в настоящее время методики разработки сводных бюджетов предназначены в основном для бюджетирования в промышленных предприятиях, строительных организациях и банках. Поэтому нами разработана и предложена методика составления сводного бюджета для свекловодческих организаций с учетом отраслевых особенностей.

В современных условиях большое значение приобретает своевременность предоставления руководству полной и точной информации о финансово-экономическом состоянии предприятия и перспективах развития для планирования и принятия управленческих решений. В этой связи недостаточно просто

организовать эффективную систему управленческого учета. Процессы обработки, анализа, прогнозирования показателей деятельности предприятия являются сложными, особенно в сельскохозяйственных организациях, где ведется несколько видов деятельности: производство, переработка и реализация продукции, а также другие направления. Вследствие чего возникает реальная необходимость в автоматизации учетных процессов. Быстрое и качественное осуществление управления в крупных и средних организациях невозможно без применения современных информационных систем. В работе нами предложена концепция использования программной системы "1С: Управление производственным предприятием" для автоматизации управленческого учета в рамках всего свекловодческого предприятия, а также отдельных хозяйственных операций финансовых подразделений.

Также в диссертационном исследовании представлены форматы внутренней управленческой отчетности, позволяющей учитывать требования, предъявляемые к учетной информации и раскрытию ее для разных пользователей. Внутренний управленческий отчет представляет собой систему взаимосвязанных плановых и фактических показателей, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности свекловодческой организации в целом и ее структурных подразделений за определенный промежуток времени. В предлагаемой нами программной системе форматы внутренней управленческой отчетности включают совокупность статей, каждая из которых может присутствовать в нескольких отчетных формах.

Форматы внутренних управленческих отчетов настраиваются пользователями системы. Для каждого отчета указываются конкретные статьи из списка статей оборотов или счета из плана счетов управленческого учета. В конфигурации предоставлена возможность создания собственного плана счетов. В связи с чем нами был разработан план счетов управленческого учета для свекловодческой организации, который в отличие от плана счетов бухгалтерского учета не регламентирован законодательством и составляется, исходя из задач управленческого учета и бюджетирования в организации.

Плановые данные вводятся в систему в разрезе статей оборотов. Таким образом исключается дублирующий ввод информации в случаях, когда одна и та же статья фигурирует в нескольких отчетах. Для разделения хранящихся в системе плановых сумм и сумм фактических оборотов по статьям предназначен сценарий планирования. Формирование отчетов по фактическим данным происходит на основании тех же оборотов по статьям и остатков по счетам, что и при планировании.

При формировании управленческих отчетов по фактическим показателям используются данные, находящиеся на счетах и в регистрах бухгалтерского учета, а также в регистрах управленческого учета. Существуют регистры для хранения данных об объемах совершенных закупок, о выполненных продажах, о наличии и движениях денежных средств, о наличии товарно-материальных ценностей на складах, о начисленной заработной плате персоналу предприятия, о состоянии расчетов с покупателями и поставщиками и т.д. В каждом регистре настроен аналитический учет.

При вводе данных по статьям оборотов составляются проводки для статей отчетов по плану счетов управленческого учета организации. Например, в свекловодческих организациях возможно использование следующих типовых настроек проводок для статей оборотов (табл. 2).

**Таблица 2. Корреспонденция счетов управленческого учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы семена, удобрения и химические средства защиты растений, поступившие от поставщиков	счет 1102 "Удобрения, средства защиты растений" счет 1107 "Семена и посадочный материал"	счет 1601 "Задолженность перед поставщиками и подрядчиками"
2	Оплачены наличными и с расчетного счета приобретенные товарно-материальные ценности	счет 1601 "Задолженность перед поставщиками и подрядчиками"	счет 151 "Расчетные счета" счет 150 "Касса"
3	Списана стоимость семян, израсходованных на посев сахарной свеклы	счет 120 "Основное производство"	счет 1107 "Семена и посадочный материал"
4	Списана стоимость аммиачной селитры на подкормку посевов сахарной свеклы	счет 120 "Основное производство"	счет 1102 "Удобрения, средства защиты растений"
5	Начислена заработная плата работникам тракторно-полеводческой бригады	счет 1201 "Основное производство. Растениеводство"	счет 170 "Обязательства по оплате труда"
6	Списаны общепроизводственные расходы	счет 1201 "Основное производство. Растениеводство"	счет 125 "Общепроизводственные расходы"
7	Оприходована сахарная свекла	счет 1431 "Готовая продукция. Растениеводство"	счет 120 "Основное производство"
8	Отражена выручка от продажи сахарной свеклы	счет 1621 "Задолженность покупателей и заказчиков"	счет 1901 "Выручка"
9	Списана себестоимость проданной сахарной свеклы	счет 1902 "Себестоимость продаж"	счет 143 "Готовая продукция"
10	Зачислена выручка за реализованную продукцию на расчетный счет	счет 151 "Расчетные счета"	счет 1621 "Задолженность покупателей и заказчиков"

В рассматриваемой конфигурации для проведения анализа исполнения планов предназначен внутренний управленческий отчет "Сравнительный анализ оборотов". Кроме сравнительного анализа разных типов данных, в системе предусмотрен и более оперативный механизм, позволяющий контролировать исполнение планов и предполагающий установку целевых показателей и ограничений (лимитов по определенным статьям).

Таким образом, обобщая изложенное, можно отметить, что организация системы управленческого учета с применением информационных систем позволит повысить степень прозрачности, обоснованности и прогнозируемости финансовых потоков, четко определить зоны финансовой ответственности, сформировать объективную информационную базу для принятия управленческих решений.

## СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:

### Статьи в журналах, рекомендованных ВАК

1. Зиятдинова А.Р. Экономическая сущность и содержание процесса бюджетирования в системе управленческого учета [Текст] / А.Р.Зиятдинова, Г.С.Клычова, М.С.Фасхутдинова // Вестник Казанского ГАУ. – 2007. – № 2(6). – С. 48-52. – 0,5 п.л. (в том числе авторских 0,35 п.л.)
2. Зиятдинова А.Р. Организация бюджетирования в системе управленческого учета с применением информационных технологий [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Вестник Казанского ГАУ. – 2009. – № 1(11). – С. 22-25. – 0,47 п.л.
3. Зиятдинова А.Р. Методические основы управленческого учета затрат в свекловодстве по нормативному методу [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Вестник Казанского ГАУ. – 2009. – № 1(11) – С. 26-29. – 0,5 п.л.

### Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. Зиятдинова А.Р. Структура сводного бюджета сельскохозяйственного предприятия [Текст] / Г.С.Клычова, А.Р.Зиятдинова // Современные аспекты экономики. – 2006. – № 13(106). – С. 156-159. – 0,19 п.л. (в том числе авторских 0,1 п.л.)
5. Зиятдинова А.Р. Организация учета затрат в растениеводстве по нормативному методу в бюджетной модели внутреннего управления [Текст] / А.Р.Зиятдинова, А.Р.Закирова // Современные аспекты экономики. – 2006. – № 13(106). – С. 149-151. – 0,19 п.л. (в том числе авторских 0,15 п.л.)
6. Зиятдинова А.Р. Преимущества и недостатки внедрения бюджетирования в сельскохозяйственных организациях [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Современные проблемы инновационной экономики: Международная научно-практическая конференция, 15-16 ноября 2006 г.: сб. науч. тр. – Казань: Центр инновационных технологий, 2006. – 158 с. – ISBN 5-93962-191-0 – С. 122-125. – 0,22 п.л.
7. Зиятдинова А.Р. Бюджеты как инструменты финансового контроля в сельскохозяйственных организациях [Текст] / А.Р.Зиятдинова, А.Р.Закирова // Современные проблемы инновационной экономики: Международная научно-практическая конференция, 15-16 ноября 2006 г.: сб. науч. тр. – Казань: Центр инновационных технологий, 2006. – 158 с. – ISBN 5-93962-191-0 – С. 102-104. – 0,19 п.л. (в том числе авторских 0,1 п.л.)
8. Зиятдинова А.Р. Влияние особенностей растениеводства на технологию бюджетирования [Текст] / А.Р.Зиятдинова, Г.С.Клычова // Молодые лидеры аграрного сектора России: Материалы региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов – Казань: Издательство Казанской ГСХА, 2006. – 311 с. – С. 97-99. – 0,16 п.л. (в том числе авторских 0,1 п.л.)
9. Зиятдинова А.Р. Бюджетирование – составная часть управленческого уче-

та [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Том 74. Часть 1,2. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2007. – С. 92-96. – 0,31 печ.л.

10. Зиятдинова А.Р. Сущность и механизм функционирования системы бюджетирования [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Том 74. Часть 1,2. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2007. – С. 96-98. – 0,25 печ.л.

11. Зиятдинова А.Р. Учет биологических активов в соответствии с МСФО [Текст] / А.Р.Зиятдинова, Г.С.Клычова // Турция-Татарстан: на пути к стратегическому партнерству: Международная научно-практическая конференция: – Казань: Изд-во ИЭУП, 2007. – С. 264-269. – 0,47 печ.л. (в том числе авторских 0,35 п.л.)

12. Зиятдинова А.Р. Бюджет продаж – отправная точка составления главного бюджета [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Изменяющаяся Россия: аграрные преобразования начала XXI века – результаты и перспективы. Научные труды НАЭКОР. Вып. 12 Том 1 – М.: Издат-во ФГНУ "Росинформагротех", – 2008. – 412 с. – ISBN 978-5-7367-0648-8. – С. 186-172. – 0,25 печ. л.

13. Зиятдинова А.Р. Отдельные аспекты развития учета затрат в свекловодстве [Текст] / А.Р.Зиятдинова, С.С.Клычов // Международные научные обмены как средство интеграции российского образования в мировое культурное пространство: Международная научно-практическая конференция, 3 апреля 2008: сб. науч. тр. – Казань:, 2008. – 256 с. – С. 46-50. – 0,25 печ. л. (в том числе авторских 0,2 п.л.)

14. Зиятдинова А.Р. Этапы разработки бюджетов в свекловодческих предприятиях [Текст] / А.Р.Зиятдинова // Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Том 75. Часть 1,2. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2008. – 200 с. – С. 48-50. – 0,19 печ. л.

